مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: المعوقات الإدارية للإصلاح الضريبي في سورية
اسم الكاتب: د. مدين إبراهيم الضابط
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4994
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 21:13 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (4) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (4) 2017

Administrative Obstacles of Tax Reform in Syria

Dr .madian Al dabet*

(Received 23 / 3 / 2017. Accepted 13 / 7 / 2017)

□ ABSTRACT □

This research aims to improve tax administration in Syria through a stand on the most important administrative obstacles which prevent the application of a clear methodology for administrative reform, and propose appropriate solutions, in light of a set of basic Determinants as have been drawn from previous studies, and the experiences of many countries.

For this purpose, it has been to rely on research tools such as personal observation and interviews, which included many of the workers in the tax administration and taxpayers alike.

The results of this research have shown that the Syrian tax administration has non capability to carry out the tax reform because of a series of obstacles are classified into two types: external constraints (environmental) and internal constraints (subjective).

In light of the foregoing, the study concluded a set of recommendations that make the tax administration through which to meet the requirements of this reform If it have been applied.

Key words: tax reform, tax administration, Administrative obstacles.

* **Associate Professor- Accounting- Economics Faculty- Tartous University- Tartous- Syria.**

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (39) العدد (4) 2017
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (39) No. (4) 2017

المعوقات الإدارية للإصلاح الضريبي في سورية

الدكتور مدين إبراهيم الضابط*

(تاريخ الإيداع 23 / 3 / 2017. قُبِل للنشر في 13 / 7 / 2017)

□ ملخّص □

يهدف هذا البحث إلى تحسين الإدارة الضريبية في سورية من خلال الوقوف على أهم المعوقات الإدارية التي تحول دون تطبيق منهجية واضحة للإصلاح الإداري، واقتراح الحلول المناسبة، في ضوء مجموعة من المحددات الأساسية كما تمَّ استخلاصها من الدراسات السابقة، وتجارب العديد من الدول في هذا المجال.

وقد تم الاعتماد على أدوات بحثية كالملاحظة والمقابلات الشخصية، والتي شملت العديد من العاملين في الإدارة الضريبية، والمكلفين بالضريبة على حد سواء.

وقد أظهرت نتائج هذا البحث عدم قدرة الإدارة الضريبية في سورية على القيام بالإصلاح الضريبي حالياً بسبب مجموعة من المعوقات صنفت إلى نوعين: معوقات خارجية (بيئية)، ومعوقات داخلية (ذاتية).

وفي ضوء ما سبق، خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات التي يمكن للإدارة الضريبية في حال تطبيقها أن تلبي متطلبات هذا الإصلاح.

الكلمات المفتاحية: الإصلاح الضريبي، الإدارة الضريبية، المعوقات الإدارية.

* أستاذ مساعد – قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد – جامعة طرطوس– طرطوس– سورية.

مقدمة:

يحتمل تعبير النظام في مجال الضريبة مفهومين: مفهوم واسع وأخر ضيق، فهو يقابل في مفهومه الواسع مجموع العناصر الإيديولوجية والاقتصادية والفنية التي يؤدي تراكبها إلى كيان أو وجود ضريبي معين. ذلك الكيان الذي يمثل الواجهة للنظام والذي تختلف ملامحه بالضرورة في مجتمع رأسمالي عنها في مجتمع اشتراكي، كما تختلف صورته في مجتمع متقدم اقتصادياً عن صورته في مجتمع متخلف. بينما هو يقابل في مفهومه الضيق مجموع القواعد القانونية والفنية التي تمكن من الاستقطاع الضريبي في مراحله المتتالية من التشريع إلى الربط والتحصيل (البطريق، 2005) (1).

يمثل النظام الضريبي أحد المخرجات الأساسية للسياسة المالية، كما أنه شديد الالتصاق بالحياة اليومية والمعيشية لأفراد المجتمع. يتكون النظام الضريبي من ثلاثة أركان رئيسية تمثل أضلاعاً لمثلث، وهي ما نطلق عليه "المثلث الضريبي" والتي تشمل التشريع الضريبي، والإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبي (حنا، 2005) (2). حيث تدأب الإدارة الضريبية من جهة على تحسين الموارد المالية لتمويل الإنفاق العام المتزايد كوظيفة أساسية من الوظائف الموكلة إليها بحكم الدستور، تستمد شرعيتها من شرعية الضريبة كمورد سيادي، وتوكل إليها حكومياً لتنفيذ السياسة المالية والضريبية، في الوقت الذي يدأب فيه المكلف بالضريبة على إدارة هذا العبء والتقليل منه، إن هذا ما يسمى "بتعارض المصالح".

لذلك نجد – ومن أجل إدارة هذه الأخطار خطر أن يتهرب المكلف من الضريبة، وخطر أن يتحمل المكلف عبئاً ضريبياً أكثر مما ينبغي– تسعى الإدارة الضريبية إلى مد جسور الثقة والتعاون مع مجتمع المكلفين من خلال تبسيط القوانين، وزيادة العدالة الضريبية، والتقليل من متطلبات الالتزام، وزيادة كفاءة جهازها الإداري، وذلك لتحسين مفهوم الالتزام الطوعي لهذا المجتمع، مما يساهم في الحد من التهرب الضريبي، وزيادة الحصيلة الضريبية.

وفي هذا الصدد، يقول بعض الخبراء في هذا المجال:

"ينبغي إصلاح النظم الضريبية حتى تتميز بالوضوح والبساطة والدقة، كما أن قوانين ولوائح الضرائب ينبغي أيضاً أن تتطلب قدراً كافياً من الإفصاح عن البيانات المالية، وينبغي أن يجري تنفيذها بصورة دائمة بفاعلية وبأوقات محددة" (حنا، مرجع سابق)

يعد النظام الضريبي في أي دولة مكوناً أساسياً من مكونات السياسة الاقتصادية العامة، وعاملاً من عوامل نجاحها أو فشلها. فالنظام الضريبي المتعسف، أو المستخدم بشكل سيء، عادة ما يكون سبباً من أسباب عزوف المشروعات عن الالتزام، وزيادة مساحة الاقتصاد غير الرسمي، وهروب رؤوس الأموال أو انخفاض القدرة على جذبها، مما ينعكس سلباً على معدلات التنمية، واستنزافاً مستمراً في موارد الخزينة نتيجة تزايد حالات الغش والتهرب الضريبي (Monaco, 1991) (3).

وبالتالي فإن إصلاح النظام الضريبي يكون ضرورة عندما يصبح بحد ذاته عائقاً أو غير فعال في تحقيق أهداف تلك السياسة، بل ومساهماً في تعميق حالات الاختلال البنيوية في الاقتصاد وفي المس بالأمن الاجتماعي. أي أن الهدف من الإصلاح الضريبي هو السعي إلى إقامة نظام ضريبي كفء يستند إلى ضرائب يمكن قبولها سياسياً، وتنفيذها عملياً، وتحقيق إيرادات كافية، ويعزز من معدلات النمو والتنمية الاقتصادية والاجتماعية.

تختص الإدارة الضريبية كأحد أركان النظام الضريبي، بالإضافة إلى التشريع والمجتمع الضريبي، بتطبيق التشريع الضريبي بهدف حماية حقوق الدولة من خلال تأمين الموارد التي تشكل النسبة الأكبر من موارد الموازنة العامة

للدولة من جهة، وحقوق المكلفين أفراداً أو شركات من جهة أخرى (ونوس، 2012) (4). وعليه، لا يمكن تنفيذ أي سياسة ضريبية أو برنامج إصلاح على هذا المستوى ما لم تتوافر الإدارة الضريبية الفعالة والكفوءة مهما كانت هذه السياسة أو هذا البرنامج على درجة عالية من الجودة والكمال.

تتطلب الإدارة الضريبية الفعالة إنشاء البيئة التي يقتنع بها المواطنون لكي يلتزموا طوعاً بقوانين الضرائب، في حين يطلب من الإدارة الضريبية الكفوءة تنفيذ هذه المهمة بأقل تكلفة للمجتمع، وهي ليست بالمهمة السهلة على أية حال، خاصة في البلدان النامية مع وجود القطاعات الكبيرة غير الرسمية، وانخفاض مستويات محو الأمية، والأخلاق العامة، وانخفاض مستوى الدخول، وضعف الاتصالات، والأنظمة القضائية القاصرة، والمصالح الراسخة ضد أي إصلاح جذري (Bird, 2003) (5).

وعليه، لا يمكن القيام بأي إصلاح على هذا المستوى ما لم يتم أولاً التأكد من مدى إمكانية الإدارة الضريبية في سورية على القيام بهذه العملية، وتحديد أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق ذلك، في ضوء توافر مجموعة من المحددات الأساسية كما تمّ استخلاصها من الدراسات السابقة، وتجارب العديد من الدول في هذا المجال.

مشكلة البحث:

إن حقيقة أن يعود الإصلاح الضريبي في سورية إلى الواجهة اليوم ليس وليد الصدفة، فالواقع يملي هذه الأولوية لسببين: الأول، تاريخي يعود إلى منعطفين هامين، الأول في محاولة تبني ضريبة الإيراد العام بدلاً من نظام الضرائب النوعية على الدخل عام 1968، والتي بقيت حبراً على ورق، والثاني في محاولة إصلاح نظام التقدير الذاتي، والفحص الضريبي بشكل عام بالانتقال إلى التدقيق بالعينة مع إصدار تعليمات خاصة بالتدقيق المستندي الشامل عام 1983، والتي تم نسفها لاحقاً بإصدار خطة الإنجاز أو ما يسمى بخطة التدقيق المبسط اعتباراً من تكاليف عام 1984.

إلا أن دعوة حقيقية بالفعل للإصلاح الضريبي حصلت عام 2000– 2001، كجزء من مشروع الإصلاح الاقتصادي الذي تم طرحه آنذاك، والذي انطلق من تراجع الإيرادات النفطية، وفوائض القطاع العام الاقتصادي، مع ازدياد الإنفاق العام والدعم الحكومي، وتمخض عنها تعديل شكلي للمرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949 الخاص بالضرائب على الدخل بإصدار القانون رقم 24 لعام 2003 الذي ما يزال ناظماً للضرائب على الدخل حتى الآن، ومحافظاً في الوقت نفسه على نظام الضرائب النوعية بكل سلبياته دون تعديل جوهري سواء على مستوى التشريع أو التطبيق. مع تعديلات شملت بعض أنواع الضرائب والرسوم غير المباشرة كرسم الإنفاق الاستهلاكي ورسم الطابع، وإلغاء بعض الضرائب والرسوم كرسم المواشي والضريبة على التركات والهبات والوصايا وغيرها، دون تغيير جوهري في طبيعة النظام الضريبي القائم. أما على مستوى الإدارة الضريبية، فقد شهدت تعديلاً هاماً من حيث الشكل بإحداث هيئة الضرائب والرسوم عام 2006، إلا أنه لم يحدث الفارق المطلوب من حيث الجوهر على مستوى الأداء والإنتاجية.

وإذا أضفنا إلى ما سبق الاختلالات الكبيرة في بنية الاقتصاد من جراء الحرب التي تواجهها الدولة السورية بدءاً من عام 2011، والذي ترافق مع حصار اقتصادي واسع النطاق، وما نجم عن ذلك من ارتفاع تكاليف المعاملات، وانخفاض في القوة الشرائية للعملة الوطنية، وتدمير واسع على مستوى البنية التحتية، وخروج العديد من القطاعات الإنتاجية العامة والخاصة خارج الخدمة، الأمر الذي يترتب عليه انهيارات أكبر على مستوى المؤشرات السابقة، ويجعل من الإصلاح الضريبي أمراً في غاية الأهمية، وأكثر من أي وقت مضى، ليس للتعويض المناسب عن الإيرادات الضريبية التي تمّ فقدها وحسب، أو للحد من التهرب الضريبي، وإنما لإعادة رسم الهيكل الضريبي بما يتماشى مع التموضعات الجديدة للثروات ورؤوس الأموال والأعمال، وبناء سياسة ضريبية واضحة وفعالة تتعامل مع تلك

المتغيرات. ومما لا شك فيه عدم رسم سياسة واضحة من قبل الإدارة الضريبية في سورية لمواجهة كل تلك الأعباء، بل على العكس تماماً لجأت إلى زيادة العبء الضريبي على المكلفين الملتزمين (مكلفي الدخل المقطوع مثلا)، في الوقت الذي ما زال فيه وصول تلك الإدارة إلى الأوعية الضريبية الفعلية للكثير من المكلفين والأنشطة والمهن التي تخضع لضريبة الأرباح الحقيقية، أو لرسم الإنفاق الاستهلاكي، أمراً غير متوفر، بل على العكس تماماً فقد لجأت إلى الطريقة الأسهل والأكثر ظلماً لزيادة الموارد الضريبية من خلال رفع متكرر لأسعار العديد من السلع الأساسية، من أهمها المشتقات النفطية.

ولعل المشكلة الأساسية التي كانت وما تزال تتركز في مدى قدرة الإدارة الضريبية في سورية على القيام بمثل هذا الإصلاح، فأفضل السياسات الضريبية وبرامج الإصلاح لا تساوي شيئاً إن لم يتم تنفيذها بشكل فعال، خاصة وأن العديد من المشكلات التي يعاني منها النظام الضريبي كانخفاض جودة الفحص الضريبي، وضعف نظام التقدير الذاتي، والنقص في الموارد والكفاءات الإدارية، وأنظمة الأتمتة، والشفافية والنزاهة، وغيرها، تعود إلى هذا العامل الحاسم (الضابط، 2014) (6)، (الضابط، 2015) (7).

مما سبق، سيسعى البحث للإجابة على التساؤلات التالية:

- هل الإدارة الضريبية في سورية قادرة على تنفيذ مشروع الإصلاح الضريبي؟
- ما هي المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا الإصلاح؟
- كيف يمكن للإدارة الضريبية أن تلبي متطلبات هذا الإصلاح؟

أهمية البحث وأهدافه:

تتمثل أهمية البحث في التركيز على البعد الإداري للإصلاح الضريبي من خلال محاولة رسم الخطوط العريضة للإصلاح الإداري، ومتطلباته الأساسية، باعتباره العامل الحاسم لنجاح أي مشروع للإصلاح الضريبي، وانطلاقاً من مشكلة الإدارة التي يعاني منها الاقتصاد السوري على وجه العموم، والنظام الضريبي على وجه الخصوص، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، التناقص الشديد الذي حصل ويحصل اليوم في الإيرادات العامة بسبب الاستنزاف الكبير للثروات الأحفورية، وفوائض القطاع العام الاقتصادي، وغيرها من الموارد، بفعل الحصار الاقتصادي والحرب على الإرهاب، يجعل تحسين الإيرادات الضريبية أمراً لا غنى عنه لتمويل الإنفاق العام والمساهمة في إعادة الإعمار.

لذلك سيهدف البحث إلى تحسين الإدارة الضريبية في سورية من خلال الوقوف على أهم المعوقات الإدارية التي تحول دون تطبيق منهجية واضحة للإصلاح الإداري، واقتراح الحلول المناسبة، في ضوء مجموعة من المحددات الأساسية كما تمّ استخلاصها من الدراسات السابقة، وتجارب العديد من الدول في هذا المجال.

مجتمع البحث وعينته:

إن المجتمع الإحصائي للبحث يتمثل بمجتمعين أساسيين، مجتمع الإدارة الضريبية من مدراء وموظفين ومراقبي دخل، ومجتمع المكلفين. حيث تم اختيار عينة من المجتمعين لإجراء المقابلات الشخصية.

منهجية البحث:

بغية تحقيق أهداف البحث فقد تمَ استخدام الأسلوبين التاليين:

في الإطار النظري: تمَ الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي لأهم المعلومات الواردة في الكتب والمراجع والدوريات العربية والأجنبية، والإحصاءات والتقارير الرسمية المتعلقة بموضوع البحث.

في الإطار التطبيقي: تمَ الاعتماد على أسلوب المقابلات الشخصية كأداة بحثية لجمع البيانات المطلوبة، ومن ثم تطبيق أسلوب التحليل المنطقي في المناقشة والاستنتاج.

الجانب النظري للبحث:

- **نهج إصلاح الإدارة الضريبية:**

يناقش بيرد في الورقة العلمية الأولى التي قدمها إلى المؤتمر المخصص للإصلاح الضريبي الذي عقده البنك الدولي عام 2003، منهجية واضحة لإصلاح الإدارة الضريبية مستفاة من تجارب العديد من الدول في هذا المجال كبولندا، وراسماً في الوقت نفسه ستة خطوط رئيسة له وهي على التوالي: السياق البيئي، والنظر إلى الإدارة الضريبية كعملية إنتاج، والمكونات الرئيسة للإصلاح، وتسهيل الامتثال، والمحافظة على المكلفين الملتزمين، وأخيراً معالجة الفساد الإداري (Bird, 2003) (مرجع سابق).

السياق البيئي: لا بد من توافر مجموعة من العوامل في السياق البيئي للإصلاح وتنقسم إلى **عوامل ثقافية** تتمثل في مدى محاربة الفساد، وسيادة القانون، ومعايير الأخلاق العامة، والموقف من امتثال الأقران من المكلفين. وبالمثل، فإن **عوامل سياسية** كمدى قبول الجمهور للحكومة بشكل عام، أو لتدابير الإنفاق، أو لمقدار الضرائب، الأمر الذي يمكن أن يؤثر على الإصلاح. كما تلعب **البيئة القانونية** دورا حاسما في إدارة الضرائب. فتطبيق سيئ لقانون ضرائب جيد هو عادة ليس فكرة جيدة. لكي يطبق القانون بشكل صحيح، فإنه يجب أن يكون مناسباً للبيئة وقابلاً للتطبيق معاً: أي التطبيق الجيد يتطلب قانون ضرائب جيد. كما لوحظ أيضا أن محاولة دمج أهداف كثيرة جدا للسياسات الاجتماعية والاقتصادية في السياسة الضريبية يؤدي إلى تعقيدات لا يمكن لدافعي الضرائب ولا للإدارات الضريبية أن تتعامل معها بسهولة. إن الامتثال الطوعي (التقدير الذاتي) لدافعي الضرائب لا يمكن أن يكون فاعلا في حال وجدوا صعوبة في معرفة التزاماتهم بشكل صحيح. وبالمثل فإن اقتطاع الضريبة أو التحقق منها يواجه أيضا مشاكل عندما تكون القاعدة الضريبية غير محددة أو عندما تكون هناك العديد من الإعفاءات والخصومات. كما يتأثر تطبيق الضريبة بقوة بالقانون الإداري – قواعد إدارة القطاع العام التي تحدد الحوافز التي تحفز أداء المسؤولين الحكوميين. بالإضافة إلى تحديد جداول المرتبات ومكافآت الأداء، والمسارات الوظيفية، كما تحدد هذه القواعد آليات محددة لضمان المساءلة المالية والإدارية.

وأخيرا، قد يكون **للبيئة الاقتصادية** أيضا تأثير هام على فعالية الإدارة الضريبية. على سبيل المثال، أحد العوامل الذي يلقى اهتماما كبيرا هو **التضخم**. عندما يكون التضخم مرتفع، يجب تغيير الهيكل الضريبي بما يتناسب مع هذا الواقع لجعل الإدارة الضريبية الفعالة أمرا ممكنا. كما أن **زيادة الموارد المالية**، وخاصة باستخدام القنوات المصرفية للدفع، يجعل المعاملات أسهل للمراقبة وبالتالي يوسع من النطاق المحتمل من الضرائب ويجعل إدارة بعض الضرائب أسهل.

أكثر عموما، يرتبط النمو الاقتصادي ارتباطا وثيقا بحجم قاعدة الضرائب وعادة ما تكون مصحوبة بحصة متزايدة من القطاع الرسمي أو المنظم. في المبدأ إن نمو جاذبية القطاع الرسمي، يؤدي إلى زيادة الامتثال الطوعي.الاعتماد الواسع النطاق للنظم الحديثة للمحاسبة في مجال الأعمال هو شرط ضروري ومسبق لإدخال العديد

من الضرائب الحديثة، لاسيما ضريبة الدخل، وضريبة دخل الشركات وضريبة القيمة المضافة (VAT). إن مهنة المحاسبة لا تتطور بين عشية وضحاها: ذلك يعتمد على ويعكس التطور الشامل، وحجم مؤسسات الأعمال في البلاد.

الإدارة الضريبية كعملية إنتاج: يمكن النظر إلى الإدارة الضريبية باعتبارها عملية إنتاج، حيث تتكون المدخلات من الموارد البشرية والمواد والمعلومات، وتتكون المخرجات من الإيراد. ويمكن تقسيم هذه العملية إلى عدد من المكونات المنفصلة، على النحو التالي:

✓ **أولا،** يجب أن يكون للإدارة الضريبية الموارد من حيث القوى البشرية ودعم البنية التحتية والمعدات والمدخلات الإدارية من خلال التسلسل الهرمي التنظيمي والاتصال الداخلي المنظم وتبادل المعلومات.

✓ **ثانيا،** الإدارة الضريبية تحتاج إلى نظام معلومات للتأكد من القاعدة الضريبية القائمة والمحتملة. من الناحية المثالية، يتكون هذا النظام من خمسة نظم فرعية هي:

- نظام لتقييم القاعدة الضريبية المحتملة للاقتصاد الكلي؛
- نظام لتحديد الكيانات المحتملة التي تخضع للضريبة، وتقدر بكمية القاعدة الضريبية لكل من هذه الكيانات؛
- نظام لتصنيف دافعي الضرائب المحتملين إلى مجموعات متجانسة نسبيا من وجهة نظر الاختلافات في الموارد المطلوبة وإستراتيجية الإدارية الضريبية في جمع الضرائب منها.
- نظام للمراقبة وتوفير تغذية راجعة حول فعالية الاستراتيجيات المستخدمة من قبل الإدارة الضريبية في جمع الضرائب من مجموعات مختلفة من دافعي الضرائب المحتملين؛ و
- نظام لرصد انتهاكات العدالة المستمد من قانون الإجراءات الحالية.

المكون الثاني من نظام المعلومات هو إلى حد بعيد الأكثر أهمية من وجهة نظر إنتاج الإيرادات. ويشمل جمع المعلومات من دافعي الضرائب المحتملين أنفسهم، من أطراف ثالثة، ومن مصادر الإدارة الضريبية الداخلية من خلال نظام التواصل الداخلي. وكقاعدة عامة، مفتاح النجاح في هذا المجال هو نظام الكمبيوتر المناسب.

✓ **ثالثا،** الإدارة الضريبية تحتاج إلى نظام عقوبات لدافعي الضرائب غير الملتزمين وربما أيضا نظام للمكافآت لدافعي الضرائب الملتزمين. كما يجب أن تحدد ما يشكل دليلا كافيا على عدم الامتثال على مستوى الدولة ككل.

✓ **رابعاً،** يجب على الإدارة الضريبية تحديد الاستراتيجيات ووضع القواعد الإدارية التي تحكم الأنشطة لمواجهة كل نوع من عدم الامتثال من قبل مجموعات مختلفة من دافعي الضرائب. وتشمل هذه الأنشطة احتمال عدم تقديم البيان الضريبي من قبل المكلفين الحاليين أو المرتقبين، منع أو معاقبة التهرب من دفع الضرائب، منع أو معاقبة الإبلاغ غير الصحيح عن الوعاء الضريبي من قبل مقدمي البيانات الضريبية، استعادة الضرائب المستحقة التي لم تدفع طوعا من قبل دافعي الضرائب، وفرض عقوبات عند اللزوم.

✓ **خامساً،** وأخيرا، ولأنه لا توجد إدارة ضريبية تعلم كل شيء، فإنه يجب التحوط لتصحيح الأخطاء في حال حصولها. ولهذا الغرض يتم تصميم اثنين من النظم الفرعية – نظام من أجل معالجة شكاوى دافعي الضرائب (الطعون، والعلاجات الإدارية وأمناء الشكاوى)، وآخر لتحديد وتصحيح (أو منع) أخطاء من قبل إدارة الضرائب (المراجعات الداخلية والتفتيش ومكافحة الفساد).

ضمان الالتزام: المهمة الأولى في أي إدارة ضريبية هي ضمان الامتثال، وهذا يعني، التأكد من أن أولئك الذين ينبغي أن يكون في النظام، هم في النظام، ويمتثلون للقواعد.

✓ **أولا**، يجب العثور على دافعي الضرائب من خلال تصميم نظام للتسجيل، وفي حال عدم توفره يجب أن يتم تسهيل العملية، ويجب وضع نظام مناسب وفريد لتحديد دافعي الضرائب وتعيين هوياتهم. كما يجب أن تكون النظم المعمول بها مصممة لاكتشاف أولئك الذين لا يسجلون طوعياً.

✓ **ثانيا**، عند الاقتضاء، لا بد من تحديد الالتزامات الضريبية. ويمكن القيام بذلك إداريا (كما هو الحال مع معظم الضرائب على الممتلكات) أو عن طريق بعض الإجراءات "التقييم الذاتي" كما هو الحال مع معظم الضرائب على الدخل والضريبة على القيمة المضافة.

✓ **ثالثا**، الضرائب المستحقة يجب جمعها. في العديد من البلدان، فإن أفضل طريقة للقيام بذلك من خلال النظام المصرفي: فهو مناسب إلى حد كبير للإدارات الضريبية نفسها للتعامل مع أي أموال بشكل مباشر.

✓ وأخيرا، لا بد من توفير خدمة كافية لدافعي الضرائب على شكل معلومات وكتيبات، ونماذج، ووكالات المشورة، وتسهيلات الدفع والهاتف والإيداع الالكتروني، وهلم جرا لتسهيل التزامهم، وامتثالهم قدر الإمكان للقوانين والأنظمة.

من وراء كل هذا تكمن وجهة النظر التي تتمحور في اعتبار دافع الضرائب هو "**العميل**"، وليس مجرد سارق يتم تصيده. للأسف، يبدو أن الموقف الأخير هو السائد في جميع البلدان النامية والانتقالية.

المحافظة على المكلفين الملتزمين: في الواقع ليس كل دافعي الضرائب صادقين في أي بلد. والمهمة الثانية لأي إدارة ضريبية هي الحفاظ على المكلفين الملتزمين. للقيام بذلك، يجب تكوين فكرة جيدة عن مدى وطبيعة القاعدة الضريبية المحتملة، على سبيل المثال، عن طريق تقدير ما يطلق عليه أحيانا "فجوة الإيرادات." هذا ليس دائما من السهل القيام به، ولكنه أمر ضروري إذا كان للإدارة فكرة عن حجم وطبيعة تلك الأنشطة والتي ليست في شبكة الضرائب. في بعض الحالات، قد تكون المشكلة الكبرى أن الكثير من دافعي الضرائب المحتملين هم ببساطة ليسوا معروفين لدى السلطات، وفي حالات أخرى، قد يكون العديد من دافعي الضرائب الذين هم في النظام ولا يصرحون عن حقيقة التزاماتهم الضريبية، وفي حالات أخرى نكون أمام المشكلتين معاً. إذا لم يتم إجراء دراسة متأنية للقاعدة الضريبية التي لم يبلغ عنها، ومحدداتها، لا يمكن لإدارة الضرائب أن تخصص بشكل صحيح مواردها لتحسين النتائج المالية – سواء من خلال "عمليات تمشيط" للعثور على دافعي ضرائب غير مسجلين أو الوصول إلى إنتاجية أكبر من القاعدة الضريبية القائمة بشكل عام، مما يتطلب المزيد فنياً، ورسم طريق التدقيق.

بالإضافة إلى استكشاف طبيعة الفجوة الضريبية والاضطلاع بالمهام غالبا ما تكون عملية صعبة لتوسيع نطاق النظام الضريبي في الاقتصاد غير الرسمي إلى أقصى حد ممكن، فضلا عن كونها مهمة معقدة من الناحية التقنية للتدقيق، كما يجب إيلاء اهتمام وثيق لمهام بسيطة تضمن تواجد المكلفين في ملف النظام في الوقت المحدد ودفع المبالغ المستحقة عليهم. إن المتابعة الفورية لغير المدونين وأولئك الذين لا تتطابق مدفوعاتهم مع التزاماتها الفعلية هو تجل واضح لإدارة ضريبية جيدة. يجب فرض رسوم فائدة مناسبة على المدفوعات المتأخرة لضمان أن الضرائب غير المدفوعة لا تصبح مصدرا رخيصا للتمويل. وبالمثل، هناك حاجة إلى بنية جزائية كافية لضمان أن أولئك الذين يجب أن يسجلوا قد قاموا بذلك، وأن أولئك الذين يجب أن يصرحوا قد قاموا بذلك أيضاً، وأن أولئك الذين يصرحون عن أوعيتهم الضريبية سيعاقبون بشكل كاف في حال أقدموا على التصريح غير الصحيح، مما يجعل من العملية محفوفة بالمخاطر بالنسبة لمعظمهم.

فرض نظام ضريبي ليس سهلاً ولا مهمة ثابتة في أي بلد. ومن الصعوبة بمكان في ظل الظروف المتغيرة للبلدان النامية، ولكن ما لم تعالج هذه المهمة مع الجدية والثبات، حتى أفضل النظم الضريبية تصميما من غير المرجح أن تسفر عن نتائج جيدة.

السيطرة على الفساد: المهمة الرئيسية الثالثة لإدارة الضرائب هي في الحفاظ على الإدارة الضريبية نفسها صادقة ونزيهة. أي حكومة يمكن أن نتوقع من دافعي الضرائب الامتثال طوعا مع هيكل ضريبي يعدّ غير عادل بنظرهم، أو عندما يكونون غير مقتنعين بأن أي من الأموال التي تم جمعها قد تم استخدامها على نحو جيد. ولكن حتى الهيكل الضريبي الجيد وسياسة الإنفاق السليمة يمكن أن يبطلان بوجود إدارة متقلبة وفاسدة. والواقع أن البلدان المتقدمة قد تطلب منها قرون لتطوير وتنفيذ ممارسات إدارية سليمة في مجال الضرائب لإبقاء الإغراءات الواضحة لموظفي الضرائب غير الشرفاء تحت المجهر.

ولذلك يجب أن يحصل موظفو الضرائب على التعويض المناسب، بحيث لا يضطرون إلى السرقة للعيش. وينبغي أن يكونوا مدربين مهنيا، ومحفزين بالجدارة، والحكم عليها من خلال تمسكهم بأدق المعايير القانونية والأخلاقية. لإزالة الإغراء، يجب أن تبقى الأموال خارج الإدارة الضريبية وتوجيهها يتم من خلال البنوك. وينبغي أن يكون اتصال الموظفين المباشر مع دافعي الضرائب قليل نسبيا، وحتى أقل تقدير في تحديد كيفية التعامل معهم. كما يجب مراقبة عملية الاتصال نفسها بطريقة أو بأخرى. وللأسف، التكريم الأكبر في الاختراق أكثر منه في التقيد بالقانون في الكثير من البلدان النامية والبلدان الانتقالية.

●تجارب بعض الدول النامية في هذا المجال:

هذا الجزء يحتوي على العديد من الدراسات الوجيزة في حالة الإصلاح الضريبي في البلدان النامية، والهدف منها أولا: تقديم لمحة عن بعض المناهج المختلفة التي تم استخدامها للإصلاح الضريبي. وثانيا، تسليط الضوء على جوانب معينة من الحالات المختلفة التي قد تساعد في مناقشة أكثر عمومية لعملية الإصلاح، وكيف يمكن إدارتها (Bird, 2003) (8):

النهج المخطط الشامل في إندونيسيا: تبنت إندونيسيا إصلاحا ضريبيا رئيسيا في بداية الثمانينات. وكان هذا الإصلاح فريدا من نوعه لعدة أسباب منها أولا: كان هذا الإصلاح مدروسا بشكل مسبق. ثانيا: على عكس معظم الإصلاحات الضريبية في البلدان النامية، حيث انه لم يحدث استجابة لأزمة الإيرادات الفورية والعاجلة بل تحسبا لحاجة الإيرادات المستقبلية المحتملة الناجمة عن تناقص عائدات النفط. ثالثا: كان إلى حد كبير أكثر شمولا من معظم الإصلاحات الضريبية في البلدان النامية. وأخيرا، لقد نفذت الإصلاحات المخططة كما هي عليه.

بداية والأهم من ذلك كله أن الإصلاح الضريبي كان "مملوكا" وبشكل واضح من قبل الإندونيسيين. مع الاستفادة الكبيرة من الخبرات الأجنبية (التي عينتها الحكومة بنفسها)، تشكل الإصلاح عبر التعاون الوثيق بين وزارة المالية ووزارة التخطيط مع وجود متابعة من قبل مجموعة من المسؤولين الخبراء وذلك قبل البدء بالإصلاح وبعده وخلاله. ثانيا، خصص متسع من الوقت (حوالي السنتين) لإعداد وتقييم السياسات المتبعة – التي كانت، غالبا ما تعرض لمناقشتها من قبل، الوزير نفسه – ومن ثم، صياغة التشريعات اللازمة لتنفيذ الخيارات المحددة. ثالثا، لقد شملت معظم مصادر الدخل (باستثناء الرسوم الجمركية) في الإصلاح، وتم لفت الانتباه ليس فقط إلى قضايا الهيكل الضريبي ولكن أيضا لقضايا الإدارة والامتثال للضرائب، وكان الهدف من الإصلاح أن يكون شاملا وغير مسبوق. رابعا، كان المقصود به عموما هو تقديم إصلاح شامل كحزمة واحدة في نفس الوقت على أمل أن هذا من شأنه أن

يكون إجراءا سياسيا أسهل من إتباع سلسلة من الإجراءات المتتابعة (لكن في الواقع فإن المكونات الرئيسية للإصلاح مثل الدخل والمبيعات، وإصلاحات ضريبة الملكية قد أدخلت في أوقات مختلفة). وأخيرا، تم وضع استثمار كبير لتدريب موظفي الضرائب للعمل في النظام الجديد، وفي تطوير عنصر المعلومات لتقديمه للإدارة الضريبية.

التدرج الشامل في كولومبيا: يمكن استخلاص الدروس التالية من تجربة كولومبيا: أولاً، لقد شهدت عدة إصلاحات خلال الفترة كان أبرزها في عام 1974، وفي عام 1986. وعلى الرغم من التغيرات الملحوظة في بعض الأحيان في سياسة الحكومة، وكثرة التغيير في كبار الموظفين، واستمرارية وجود أفكار معينة تم تنفيذها في الواقع أو لم تنفذ، فقد تم الإصلاح على أية حال. ثانياَ، إن دراسات الإصلاح الضريبي شكلت هدفاً تعليمياً مهماً وينبغي دراستها على نطاق واسع. وان أحد أهم الأسباب التي جعلت الأفكار تعيش في كولومبيا هو انتشارها، وتدريسها في الجامعات، ومناقشتها المستمرة، وبالتالي دخلت في تشكيل جدول أعمال السياسة المستقبلية. ثالثاً: تنفذ النصيحة عند الحاجة إليها أكثر مما إذا عرضت دون مبرر، وغالبا ما يتم إعطاء النصائح دون النظر إلى قيمتها وتكلفتها.

النهج الانتقالية: بولندا وروسيا البيضاء: لقد تم مؤخراً استخلاص عدة دروس من الإصلاح الضريبي نذكر منها: على سبيل المثال، سرعة وصول أي بلد إلى نهاية برنامج الإصلاح الضريبي تعتمد إلى حد كبير على الفترة التي تبدأ فيها وعلى والأحوال السائدة في ذلك البلد. ثانيا، يرى الكثيرون أن التغييرات التي تحدث بسبب الأزمة السريعة في ظل غياب أي إستراتيجية شاملة تسببت في ظهور العديد من التكاليف التي يمكن تجنبها، وذلك لأسباب أقلها استمرار "التدخل" بطبيعة السياسة الضريبية كالحوافز مثلا. ثالثا، لقد أكدوا على أن الإصلاحات الأكثر نجاحا كانت تلك التي رافقتها إصلاحات متكاملة في مجالات أساسية مثل المحاسبة والنظم القانونية ،و إدارة الضرائب، والعلاقات المالية الحكومية الدولية.

كان لا يزال هناك مشاكل مالية كبيرة على جدول أعمال السياسات في العديد من الدول الانتقالية مثل أوروبا الشرقية والوسطى. وكان لبعض هذه الدول بالفعل أزمات مالية خطيرة، أو على وشك الوصول إلى هذه المرحلة، كالانخفاضات المتواصلة في الإيرادات بسرعة أكبر من النفقات، فتم اتخاذ بعض التدابير في هذه البلدان الانتقالية للتعامل مع الأزمات المالية بشكل فوري دون أن تستوفي الدراسة المطلوبة أو لحظ آثارها السلبية، كفرض ضرائب ورسوم إضافية أو جديدة، وقد أدت هذه الإجراءات في الاقتصاديات إلى التوسع في المشاريع القائمة في الاقتصاد السري أو اقتصاد الظل، وبالتالي إلى عجز التمويل، لذلك يتم اللجوء إلى ضرائب غير تقليدية (أو ضمنية)، كالتضخم[1]، وإصدار العملة[2]، وما شابه ذلك، مما يؤدي إلى نتائج مرضية في المدى القصير ، ولكنها في كثير من الأحيان تجعل الأمور أكثر سوءا على المدى الطويل. لقد حاولت معظم البلدان الانتقالية إتباع نمط مثالي في الإصلاح وذلك بالانتقال إلى نظام ضريبي مرغوب فيه على المدى الطويل ولمرة واحدة، وبالتالي الانتقال إلى أساس الاقتصاد المتأثر بالسوق بشكل كامل، ولم يتم اتباع أي نمط مؤقت، وبالتالي فقد صمم النمط لملء الفجوة المالية التي تمر أحيانا، بحيث يكون مرنا بما فيه الكفاية لاستيعاب التحولات والانعطافات الحتمية، ولكن بدلا من ذلك تظهر النظم الضريبية في معظم البلدان الانتقالية لتعكس لنا نمطا غير سهل، وغالبا غير مستقر، ولا تزال تساوم للاختيار بين النمطين المؤقت أو طويل المدى.

[1] التضخم ضريبة يدفعها الفقراء للأغنياء..
[2] المقصود هو إصدار النقود بالعجز.

● إمكانية الإصلاح الضريبي في سورية– البعد الإداري:

كما أشرنا سابقاً، لقد شهد النظام الضريبي في سورية تاريخياً بعض التعديلات سواء على مستوى التشريع، أو على مستوى الإدارة الضريبية، إلا أنها لم ترتق إلى مستوى الإصلاح الضريبي المنشود، كإلغاء المرسوم التشريعي رقم 85 لعام 1949 الخاص بالضرائب على الدخل، بإصدار القانون رقم 24 لعام 2003 الذي ما يزال ناظماً للضرائب على الدخل حتى الآن، ومحافظاً في الوقت نفسه على نظام الضرائب النوعية بكل سلبياته دون تعديل جوهري سواء على مستوى التشريع أو التطبيق. مع تعديلات شملت بعض أنواع الضرائب والرسوم غير المباشرة كرسم الإنفاق الاستهلاكي ورسم الطابع، وإلغاء بعض الضرائب والرسوم كرسم المواشي والضريبة على التركات والهبات والوصايا وغيرها، وإحداث هيئة الضرائب والرسوم بالقانون رقم 41 لعام 2007. إلا أن هذه التعديلات لم تحدث الفارق المطلوب من حيث الجوهر على مستوى الأداء والإنتاجية. التالي جدول بالإيرادات الضريبية قبل وبعد إحداث الهيئة، حيث نلاحظ:

–تدني معدل تمويل الضريبة على الدخل من إجمالي الإيرادات الضريبية في سورية خلال الخطة الخمسية العاشرة، والذي بلغ بالمتوسط حوالي /17.5%/، ومن الإيرادات غير النفطية معدل /23.3/ (الجدول رقم 1)، في حين تبلغ نسبة /60%/ في دول منظمة التعاون والتنمية (OECD) (Heady, 2002) (9).

جدول رقم(1) ملخص بعض العمليات المالية–(بالمليارات ل.س)

البيان	فعلي	فعلي	الموازنة	بيانات	الموازنة	التوقعات	الموازنة	التوقعات
	2006	2007	2008	2008	2009	2009	2010	2010
الإيراد	435.3	459.1	408.1	491.2	459.3	533	577.9	592.4
غير النفطي	310.2	358.9	317.5	359.5	373.3	421.5	428.8	443.2
الضريبة	198.6	221.4	214.1	258	243.4	296.2	299.4	319.2
الدخل والأرباح	65	69.8	81.2	88.6	102.7	105.2	131.1	116.8
نسبة ضريبة الدخل من الإيرادات	14.9	15.2	19.9	18	22.4	19.7	22.7	19.7
نسبة ضريبة الدخل من غير النفطية	21	19.5	25.6	24.6	27.5	25	30.6	26.4

المصادر: الموازنات العامة للدولة، وتقارير وزارة المالية حول الموازنات، وقطع الحسابات، بالإضافة إلى تقريري صندوق النقد الدولي.

إعداد الباحث (الضابط، 2014) (مرجع سابق)

–الانخفاض الشديد في معدل تمويل الضريبة على الدخل من القطاع الخاص الذي يقل عن معدل /5%/ من الناتج المحلي عن نفس الفترة، على الرغم من أن مساهمته في هذا الناتج تزيد عن /65%/.

–الارتفاع الكبير في مؤشر التهرب الضريبي الذي تراوحت تقديراته ما بين /6–15%/ من الناتج المحلي، مع العلم أن هناك القليل من الدراسات التي حاولت أن تقيس معدل التهرب الضريبي في سورية، وخاصة في ظل غياب المؤشرات والإحصاءات الرسمية في هذا المجال.

مما سبق يتبين حجم القصور الكبير الذي يعتري بالفعل أداء الإدارة الضريبية في سورية وقدرتها على الإنتاج بما ينسجم ومتطلبات التمويل والازدياد المطرد في حجم الإنفاق العام، ومن ثم المهام الصعبة الملقاة على عاتقها حالياً في ضوء الحرب القائمة على الإرهاب ومهام إعادة البناء على مستوى الدولة ككل.

والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المجال ما هي المعوقات التي تقف حائلاً دون إصلاح الإدارة الضريبية؟ وهل يمكن رسم إستراتيجية واضحة للإصلاح في ضوء ما تمّ تناوله سابقا من محددات وتجارب بعض الدول في هذا المجال؟

للإجابة على هذا السؤال، وبالاعتماد على الدراسات السابقة، وبالاستفادة من تجارب بعض الدول التي أشرنا إليها سابقاً في هذا المجال، وبالاعتماد على المقابلات الشخصية التي تم إجراؤها مع بعض المعنيين في الإدارة الضريبية ومع بعض المكلفين، على حد سواء، وعلى المعرفة المعمقة بالنظام الضريبي السوري والملاحظات الشخصية لآليات التطبيق ولفترة زمنية طويلة، يمكن تقسيم هذه المعوقات إلى معوقات خارجية (عوامل) تتعلق بالبيئة التي تعمل فيها الإدارة الضريبية، أو عوامل داخلية أو ذاتية تتعلق بالإدارة نفسها.

العوامل الخارجية: نلاحظ التراجع الكبير وربما الندرة في عملية التثقيف وبناء المواطنة وتكريس حزمة من الأخلاق العامة منذ الصغر يمكن أن تقف حائلاً دون تمدد الفساد أو انتشاره في المجتمع السوري، هذا من جهة، ومن جهة أخرى، تكريس حالة من الوعي الضريبي المبكر الذي يبدأ من مناهج التعليم الأساسي، ولا ينتهي بإقامة الندوات والمعارض وتكريم الأشخاص الذين يشهد لهم بالالتزام واحترام القانون، وهو ما يفتقد إلى وجوده حتى الآن.

كما يلعب ترشيد الإنفاق الحكومي، والحد من الفساد والهدر، بالإضافة إلى تكريس حالة العدالة الضريبية في النظام الضريبي، وشعور المكلفين بذلك مما يزيد من ثقتهم في النظام الضريبي ككل. فالعديد من المكلفين الذين يبررون عدم التزامهم الضريبي، أو تهربهم الجزئي من الضرائب، بارتفاع العبء الضريبي، أو في ازدياد معدل الفساد الإداري على مستوى الإدارات الحكومية، في الوقت الذي يمارسونه هم أنفسهم وبالتواطؤ مع بعض موظفي الإدارة الضريبية، للتهرب من التصريح عن كل أو جزء من أرباحهم الحقيقية.

أما من حيث العوامل القانونية فنجد أن عملية إحداث هيئة الضرائب والرسوم وفصلها عن وزارة المالية هو في محله من حيث المبدأ، كما هو الحال في العديد من الدول النامية والمتقدمة، إلا أن هذا الفصل أوجد العديد من المشاكل الإدارية، فنجد أنه في المديرية الواحدة عاملين يتبعون ملاك الهيئة، وآخرين يتبعون ملاك الوزارة، كما يلاحظ تمركز السلطات بشكل كبير في أفراد، يضفي على العمل الطابع الفردي لا الجماعي، مع غموض في المسارات الوظيفية، وأنظمة التحفيز والرقابة. يضاف إلى ذلك الثغرات القانونية الكثيرة الموجودة في التشريع الضريبي، واستغلال كل من موظفي الإدارة الضريبية والمكلفين لتلك الثغرات، كعدم النص صراحة على مهل زمنية لمراحل للنظر في اعتراضات المكلفين، أو في عدم اعتبار نسب الأرباح التي يصرح عنها المكلفون وتقل عن النسب الفعلية بمثابة تهرب ضريبي، وغيرها.

وإذا أضفنا إلى ما سبق ضعف التكوين المحاسبي، فلم يتم إصدار القواعد المحاسبية من قبل الإدارة الضريبية حتى الآن، لذلك نرى التباين الكبير بين المكلفين في التقرير عن صافي الأرباح، في الوقت الذي يعدّ فيه خدمة التأكيد التي يقدمها المحاسب القانوني في اعتماد بيانات المكلفين مجرد إجراء شكلي في ضوء التحفظ الذي يقوم به باستخدام عبارة "بحدود ما اطلعت عليه" وغض الدوائر المالية نظرها عن هذه القضية، وهو ما يعمّق من حالة عدم الالتزام السائدة، ويبرر للدوائر المالية فرض نسب أرباح مقررة سلفا هي عادة أقل من الواقع وبكثير. إن عدم ضبط حالة الأسواق والأنشطة، وضعف التكوين المحاسبي، وسيادة التعامل النقدي، وضعف أنظمة الربط الالكتروني، والاستعلام الضريبي وعدم وجود نظام فوترة لتوثيق المعاملات والأنشطة يربط بين الحلقات التجارية المختلفة، أدى إلى الانتشار الشديد لظاهرة اقتصاد الظل، فينعكس سلبا على اتساع القاعدة الضريبية، وهو ما يفسر انخفاض حجم الإيرادات الضريبية، ويجعل من قضية الالتزام الطوعي قضية صعبة التحقق.

مما سبق نجد أن الفصل بين العوامل الاقتصادية والقانونية وسابقاتها من العوامل أمراً صعباً، لا بل ويؤكد على أن **الإصلاح الضريبي في سورية يجب أن يأتي شاملاً لا جزئياً، ودفعة واحدة من خلال إستراتيجية وطنية لا على مراحل.**

العوامل الذاتية: إن إنشاء هيئة الضرائب والرسوم لم يحدث الأثر المطلوب على صعيد الإنتاجية (الجدول السابق)، على الرغم من وجود العديد من المديريات التي تحمل تسميات هامة كإدارة المخاطر، والالتزام، وغيرها. فالربط بين الموارد المادية والبشرية كمدخلات والإيرادات الضريبية كمخرجات من خلال عملية تخطيط فعالة غير متوفرة. وهذا يمكن استخلاصه من إثارة القضايا التالية:

1- النقص في أعداد مراقبي الدخل من جهة، والعمالة المهنية المدربة والنزيهة من جهة أخرى، بالإضافة إلى الطابع الورقي أو اليدوي للكثير من الأعمال بدءاً من الأرشفة، وأوراق العمل والتقارير وغير ذلك، مع الافتقار إلى عمليات الربط الالكتروني وقواعد البيانات التي تساعد في تجميع المعلومات وتقاطعها، وتسهّل من أعمال التكليف والضبط والرقابة.

2- الافتقار إلى نظام معلومات للتأكد من القاعدة الضريبية القائمة والمحتملة كنظام لتقييم القاعدة الضريبية المحتملة للاقتصاد الكلي، ونظام لتحديد الكيانات المحتملة التي تخضع للضريبة، وتقدر بكمية القاعدة الضريبية لكل من هذه الكيانات، ونظام للمراقبة وتوفير تغذية راجعة حول فعالية الاستراتيجيات المستخدمة من قبل الإدارة الضريبية في جمع الضرائب من مجموعات مختلفة من دافعي الضرائب المحتملين، ونظام لرصد انتهاكات العدالة المستمد من قانون الإجراءات الحالية. أما نظام لتصنيف دافعي الضرائب المحتملين إلى مجموعات متجانسة نسبيا من وجهة نظر الاختلافات في الموارد المطلوبة وإستراتيجية الإدارية الضريبية في جمع الضرائب منها، فقد تمّ بالفعل تقسيم المكلفين القائمين إلى كبار ومتوسطين وصغار، إلا أن التقسيم المشار إليه لم ينعكس إيجاباً في زيادة الموارد الضريبية أو تحسين أداء الإدارة عموماً.

3- غياب نظام عقوبات فعال للمكلفين غير الملتزمين، في ظل عدم تصنيف دائم ومستمر لحالات عدم الالتزام وترتيب الوقائع والأدلة، أو نظام مكافآت للمكلفين الملتزمين.

4- ولعل القضية الأهم في هذا المجال هي في عدم اعتبار تدني نسب الأرباح المصرح بها عن النسب الفعلية بمثابة تهرب ضريبي، وهو ما شجع المكلفين على عدم الالتزام، وتحول العديد من واجبات المكلفين إلى إجراءات شكلية، كتقديم البيانات الضريبية، والدفاتر والقيود والمستندات المحاسبية وغيرها من الواجبات. ويكفي إلقاء نظرة سريعة على بيانات العديد من المكلفين لنجد أن معظمها يصرح عن خسارة، أو أرباح رمزية، ليصار إلى الطعن في هذه البيانات ومن ثم اللجوء إلى التقدير المباشر للأرباح من قبل الدوائر المالية، وبفرض نسب أقل من الواقع بكثير. الأمر الذي يفقد نظام التقدير الذاتي العديد من مقوماته.

5- كما يلاحظ عدم توفير خدمات كافية للمكلفين على شكل معلومات وكتيبات، ونماذج، ووكالات المشورة، وتسهيلات الدفع والهاتف والإيداع الالكتروني، وغيرها من الخدمات التي تسهل عليهم الامتثال قدر الإمكان للقوانين والأنظمة.

6- ليس ثمة دراسات فعلية تتعلق بفجوة الإيرادات، وبالتالي فإن الإدارة الضريبية أمام مشكلتين في آن واحد، الأولى تتعلق بالمكلفين المحتملين الذين هم ببساطة غير معروفين لدى الإدارة الضريبية، والثانية تتعلق بالمكلفين الذين هم في النظام ولا يصرحون عن حقيقة التزاماتهم الضريبية. هنا يأتي دور الاستعلام الضريبي الذي يقتصر على جولات فجائية تحدث في فترات متباعدة. ولكن هل يساعد هذا الإجراء على عمليات الكشف والضبط المرجوين؟ في الحقيقة وبدلاً من أن تشكل هذه العملية حالة ردع لتحسين الالتزام الضريبي دفعت المكلفين على استخدام وسائل بديلة لإخفاء

المعلومات والاحتيال على الإدارة الضريبية، كالتلاعب في أنظمة الكومبيوتر، أو في إنشاء نظم معلومات ظل مصممة أساساً لأغراض الضريبة تخالف الواقع، وغيرها من الوسائل.

- **التوصيات:**

مما سبق يمكن إيراد أهم التوصيات في هذا المجال وذلك على النحو التالي:

1- الإصلاح الضريبي في سورية يجب أن يأتي شاملاً لا جزئياً، ودفعة واحدة من خلال إستراتيجية وطنية لا على مراحل. لذلك لا بد من الأخذ بعين الاعتبار كل من العوامل الثقافية والسياسية والقانونية والاقتصادية بعين الاعتبار.

2- الانتقال إلى تطبيق الصور الفنية الحديثة للضرائب.

3- التخطيط والتنفيذ الجيد لأعداد العمالة ضمن الإدارة الضريبية وفروعها في المحافظات والتي تتناسب مع حجم الأعمال والأعباء الملقاة على عاتقها، مع الاهتمام بعمليات التأهيل والتدريب المستمرة. يتم تدعيم ما سبق بأتمتة الأعمال الإدارية ضمن الإدارة.

4- إنشاء قواعد البيانات، والرقم الضريبي للمكلفين، التي تساعد في تجميع المعلومات وتقاطعها، وتسهّل من أعمال التكليف والضبط والرقابة.

5- تدعيم الإدارة الضريبية بنظم معلومات مناسبة كنظام لتقييم القاعدة الضريبية المحتملة للاقتصاد الكلي، ونظام لتحديد الكيانات المحتملة التي تخضع للضريبة، ونظام للمراقبة وتوفير تغذية راجعة حول فعالية الاستراتيجيات المستخدمة من قبل الإدارة الضريبية في جمع الضرائب من مجموعات مختلفة من دافعي الضرائب المحتملين، ونظام لرصد انتهاكات العدالة المستمد من قانون الإجراءات الحالية، مع تفعيل لنظام تصنيف المكلفين، ويضاف عليه تصنيف بحسب القطاعات، وتصنيف ضمن القطاع الواحد، فقطاع الصناعة مثلاً يصنف إلى مكلفي الصناعات الدوائية، ومكلفي الصناعات الغذائية وهكذا.

6- إعادة النظر بنظام العقوبات للمكلفين غير الملتزمين، وتحسينه ليحقق الوظيفة الردعية بشكل مناسب، مع تصنيف حالات عدم الالتزام وترتيب الوقائع والأدلة بشكل واضح وصريح واعتبار التصريح عن نسب أرباح أقل من الواقع دون مبررات ومستندات وأدلة مؤيدة بمثابة تهرب ضريبي، وإنشاء نظام مكافآت للمكلفين الملتزمين.

7- توفير خدمات كافية للمكلفين على شكل معلومات وكتيبات، ونماذج، ووكالات المشورة، وتسهيلات الدفع والهاتف والإيداع الالكتروني، وهلم جرا لتسهيل التزامهم، وامتثالهم قدر الإمكان للقوانين والأنظمة.

8- القيام بدراسات مستمرة للفجوة الضريبية ومخاطر عدم الالتزام، وتصميم نظام لقياس تلك المخاطر، في محاولة لتحسين من معدلات امتثال المكلفين.

9- تحسين نظام الاستعلام الضريبي القائم للكشف عن المكلفين المحتملين، أو المكلفين الذين يدعون التوقف عن الممارسة، أو المكلفين الذين يخفون جزء أو كامل أرباحهم.

10- إن القضية البحثية التي تمت إثارتها في هذا البحث، وما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات، في ضوء تجارب بعض الدول في هذا المجال، يمكن أن يشكل نقطة بدء للعديد من الأبحاث والدراسات اللاحقة على هذا المستوى، تتناول جميع أبعاد الإصلاح الضريبي المنشود في سورية، بما فيها البعد الإداري، في محاولة لرسم إستراتيجية وطنية واضحة، وقابلة للتطبيق، وبما يتناسب مع الواقع القائم، تأخذ بعين الاعتبار متطلبات إدارة الأزمة الحالية، وإعادة البناء والإعمار.

المراجع:

1- البطريق، يونس أحمد. "**النظم الضريبية**"، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2005.

2- حنا، نعيم فهيم. **نحو حوكمة النظام الضريبي المصري (نموذج مقترح)**. المؤتمر العلمي الخامس حوكمة الشركات، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، 2005، 85.

3- Monaco, J. **The New Coordinated Program**, Journal of Tax Executive, U.S.A, V43. N3. 1991, 167.

4- ونوس، هشام سليمان. **دور الإدارة الضريبية في تفعيل عملية التحصيل الضريبي- دراسة تطبيقية في سورية**، رسالة دكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2012، 274.

5- Bird, Richard M**. Administrative Dimensions of Tax Reform**. a draft module prepared for a course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, World Bank, April 28-May 1, 2003.

6- الضابط، مدين. **تقييم جودة الفحص الضريبي في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) وتعديلاته في سورية- دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري**، مجلة جامعة تشرين، العلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، سورية، 2014.

7- الضابط، مدين. **مدى توافر نظام تقدير ذاتي متكامل وفعّال في ظل قانون ضريبة الدخل رقم (24) لعام 2003 وتعديلاته في سورية- دراسة ميدانية على مديريات المال في الساحل السوري**، مجلة جامعة تشرين، العلوم الاقتصادية والقانونية، اللاذقية، سورية، 2015.

8- Bird, Richard M**. Managing the Reform Process**. a draft module prepared for a course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries, World Bank, April 28-May 1, 2003.

9-Heady, C. **Tax Policy Developing Countries: What Can We Learned from OECD Experience**? Institute of Development Studies, France, 2002, 15.